

**MÁSTER UNIVERSITARIO EN ACCESO A LA PROFESIÓN DE
ABOGADO POR LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA
EN COLABORACIÓN CON EL ILUSTRE COLEGIO DE
ABOGADOS DE CANTABRIA**

TRABAJO FIN DE MÁSTER

CURSO ACADÉMICO 2020-2021

TRIBUTACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

TAXATION ON ADMINISTRATORS

AUTOR: JUAN SERNA MOÑINO

DIRECTOR: CARLOS DE PABLO VARONA

ÍNDICE

I.- INTRODUCCIÓN.	1
II.- CUESTIONES MERCANTILES SOBRE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES.	3
A.- RÉGIMEN DE LA REMUNERACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL.	4
1.- LA PRESUNCIÓN DE GRATUIDAD.	6
2.- PREVISIÓN ESTATUTARIA.	7
3.- SISTEMA DE REMUNERACIÓN.	9
3.1.- Importe máximo de la remuneración.	9
3.2.- Principio de proporcionalidad.	10
3.3.- Conceptos retributivos.	11
B.- REMUNERACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES POR FUNCIONES EJECUTIVAS.	13
C.- LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS COTIZADAS.	15
III.- ASPECTOS FISCALES DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES.	19
A.- TRIBUTACIÓN DE LAS REMUNERACIONES PERCIBIDAS POR LOS ADMINISTRADORES EN EL IRFP.	19
1.- RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.	19
2.- RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.	21
3.- RETENCIONES.	24
4.- RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL.	25

B.- EL IVA EN RELACIÓN CON LAS RETRIBUCIONES DE LOS SOCIOS PROFESIONALES. _____ 29

C.- DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. _ 31

1.- INTRODUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. _____ 31

2.- DEDUCCIONES DE GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. _____ 34

2.1.- La deducibilidad de las remuneraciones de los administradores. _____ 36

2.2.- La teoría del vínculo único. _____ 43

3.- LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS. _____ 45

4.- BREVE REFERENCIA A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL. _____ 47

IV.- CONCLUSIONES. _____ 51

V.- BIBLIOGRAFÍA. _____ 57

VI.- DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA. ____ 59

RESUMEN

El presente trabajo recoge un estudio sobre el régimen mercantil y tributario de las remuneraciones de los administradores de las sociedades de capital. Analizaré brevemente las cuestiones relativas al Derecho mercantil y las distintas implicaciones tributarias de las remuneraciones en el IRPF y el IVA. Así mismo, examinaré la histórica polémica existente en relación a la deducción de las remuneraciones en el Impuesto sobre Sociedades.

ABSTRACT

This paper contains a study on the commercial and tax regime governing the remuneration of directors of capital companies. I will briefly analyze the issues related to commercial law and the different tax implications of remunerations in personal income tax and VAT. Likewise, I will examine the historical controversy existing in relation to the deduction of remunerations in the Corporate Income Tax

I.- INTRODUCCIÓN.

El tema escogido para el desarrollo de este trabajo de fin de máster resulta muy controvertido, lo cual me ha permitido analizar toda una polémica que surgió hace muchos años y que persiste hoy en día. He podido examinar gran parte de las resoluciones existentes que versan sobre la materia y no solo centrarme en las cuestiones meramente fiscales, sino también en las mercantiles e incluso laborales.

La administración de toda sociedad debe encomendarse al órgano de administración que, según la Ley de Sociedades de Capital¹ (en adelante LSC), podrá revestir alguna de las siguientes formas: un administrador único, varios administradores solidarios, varios administradores mancomunados o formando un consejo de administración. Si bien, debemos tener muy presente que *“el órgano de administración es, junto con la junta general, uno de los dos órganos imprescindibles para el funcionamiento de la sociedad”*.²

Se trata de un órgano permanente en la sociedad, por ello, determinar qué persona, física o jurídica, va a asumir el cargo resulta de vital importancia. Naturalmente, se trata de un cargo en el que se asume una gran responsabilidad, lo que lleva a pensar que la remuneración irá acompañada al nivel de responsabilidad asumida. En consecuencia, todos solemos pensar que el cargo en un consejo de administración conlleva, automáticamente, una retribución notablemente elevada.

Sin embargo, y esta es una de las primeras cuestiones que analizaré en el trabajo, el cargo de administrador es gratuito, salvo que los estatutos especifiquen lo contrario.³ Este extremo, al principio, resulta cuanto menos chocante, ya que, hoy en día ¿quién

¹ RDL 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

² ÁLVAREZ RUBIO, J., *Derecho de Sociedades. Serie Materiales Didácticos Bolonia, Derecho Mercantil*, Dykinson, 2013, pág. 121.

³ Artículo 217.1 LSC.

trabaja gratis? Por ello, a lo largo del trabajo abordaré el motivo que se encuentra detrás de esta previsión legal.

A pesar de que el trabajo se pretende enfocar desde un punto de vista del Derecho Tributario, resulta imprescindible un análisis previo de la normativa mercantil. Dedicaré la primera parte del mismo a examinar la normativa aplicable, la doctrina administrativa de la Dirección General de los Registros y del Notariado (en adelante DGRN, si bien, su denominación ha sido modificada recientemente por la de Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública) y la jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo.

Una vez observados todos los requisitos que impone tanto la normativa como la jurisprudencia mercantil, abordaré el estudio de las remuneraciones de los administradores desde un punto de vista tributario en los diferentes impuestos existentes. En primer lugar, examinaré la tributación de tales remuneraciones de los administradores en el seno del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), posteriormente en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y, por último, en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS).

Adelanto que la gran polémica de este tema afecta al IS, y en concreto, a la deducción de tales remuneraciones como un gasto. Para explicar adecuadamente el problema planteado debo de realizar un pequeño resumen del funcionamiento de tal impuesto y, necesariamente, realizar una breve referencia a la normativa contable, que tanta importancia tiene en el ámbito tributario.

Por último, en lo referente a las conclusiones de este trabajo de fin de máster, no pretendo realizar un resumen del trabajo en su conjunto. Personalmente he optado por realizar una crítica a la forma en la que se ha resuelto la polémica de la que he hecho referencia previamente. Considero que el resto de los asuntos tratados en este trabajo son vitales para comprender el problema, si bien, no se encuentran a la altura de la controversia existente.

II.- CUESTIONES MERCANTILES SOBRE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES.

En este apartado analizaré, desde un punto de vista mercantil, el régimen aplicable a la remuneración de los administradores de las sociedades de capital, realizando un breve apunte sobre la figura de los consejeros ejecutivos.

De forma previa, cabe mencionar que uno de los problemas principales de las sociedades es la retribución que van a percibir los administradores por los servicios prestados. El problema reside en que existe un conflicto de interés en la propia cuantía de la remuneración. Los administradores, desde un enfoque puramente individual, tienen como objetivo obtener la mayor remuneración posible. Por el contrario, el interés de la sociedad y sus socios o accionistas es de maximizar los beneficios sociales.

Otra materialización de este interés contrapuesto es que, a la hora de la toma de decisiones, uno o varios administradores pueden adoptar decisiones que individualmente, les favorecen, pero que pueden perjudicar a la sociedad y consecuentemente a sus accionistas. En épocas de bonanza económica la sociedad no pone el foco en este tipo de cuestiones: No obstante, en épocas de crisis como la que atravesamos actualmente o de crisis pasadas como la de 2008, este problema adquiere una especial relevancia.

Tomando el ejemplo de España, la sociedad española se indignó frente a la retribución de determinados administradores pertenecientes a entidades de crédito como las cajas de ahorros. Estas entidades, como es público y notorio, tuvieron que ser rescatadas por el Estado mientras que sus administradores, los “culpables” a priori de la quiebra de dichas entidades, percibían unas indemnizaciones desmesuradas.

A raíz de la crisis, desde la Unión Europea se han promocionado una serie de reformas para abordar esta problemática, en concreto un plan de acción que establece

un marco jurídico moderno para una mayor participación de los accionistas y la viabilidad de las empresas, promovido desde la Comisión Europea.

Surge la corriente del gobierno corporativo, que en España se materializa a través de una reforma de la Ley de Sociedades de Capital, a través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, para la mejora del gobierno corporativo.

De entre todos los objetivos de esta reforma, interesa destacar que “la Ley obliga a que los estatutos sociales establezcan el sistema de remuneración de los administradores por sus funciones de gestión y decisión, con especial referencia al régimen retributivo de los consejeros que desempeñen funciones ejecutivas”⁴.

A.- RÉGIMEN DE LA REMUNERACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL.

La remuneración de los administradores viene regulada en los artículos 217 a 219 LSC, por lo que dicho régimen resulta necesariamente de aplicación tanto a las Sociedades Limitadas como a las Sociedades Anónimas. Sin embargo, cabe destacar que, dentro de las sociedades anónimas, a aquellas que coticen en bolsa, les resulta de aplicación un régimen particular, por lo que la aplicación de los artículos anteriormente mencionados les resultará subsidiaria.

De la lectura del precepto 217.1 LSC (*“El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando un sistema de remuneración”*) podemos extraer varias conclusiones. En primer lugar, existe un principio que presume la gratuidad del cargo de administrador; en segundo lugar, se establece la necesidad de previsión estatutaria de la remuneración; por último, debe establecerse un sistema de remuneración.

La STS de la Sala de lo Civil, de 26 de febrero de 2018 (núm. 98/2018, rec. Casación núm. 3674/2017) establece que el sistema de retribución de los

⁴ Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, Preámbulo VI.

administradores queda estructurado en los siguientes niveles: *“I.- Uno subyacente pero trascendente de razonabilidad: que exige que tales remuneraciones guarden una razonable proporción en función de la importancia de la sociedad, su situación económica y las retribuciones que satisfagan empresas similares o comparables. II.- Los estatutos sociales. Que deben establecer el carácter gratuito o retribuido de los cargos y, en este último caso, fijar el sistema de retribución, de entre los recogidos en ese apartado 2. III.- Los acuerdos de la junta general: que deben establecer el importe máximo de remuneración anual de los administradores en su conjunto, importe que seguirá vigente en tanto no se apruebe su modificación, y que pueden incluso distribuir esa retribución global entre los distintos administradores. IV.- Las decisiones de los propios administradores o del consejo de administración: que, cuando la junta general no lo haya hecho, se distribuirán entre ellos o entre los miembros del consejo esa retribución global que la junta general haya aprobado”.*

El trasfondo de esta regulación tiene una motivación que encaja con lo explicado en la introducción de este epígrafe, la existencia de intereses contrapuestos, como explica de forma clara el Tribunal Económico-Administrativo Central en una de sus resoluciones más recientes⁵: *“Regulación, a la vista de la cual, son frecuentes las reflexiones jurisdiccionales que señalan que la finalidad de tales normas es la protección de los socios frente a la posibilidad de que los propios administradores pudieran fijarse a su libre albedrío sus retribuciones o indemnizaciones en caso de cese; se trataría, en suma, de potenciar la máxima información a los accionistas a fin de facilitar el control por su parte de un tema especialmente sensible, dada la inicial contraposición entre los intereses particulares de los administradores en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en minorar los gastos y de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles. En suma, que tales normas mercantiles lo que buscan es la protección de los accionistas o partícipes de las sociedades, sobre todo de los minoritarios, para que no puedan verse perjudicados por unos administradores que, de no ser así, pudieran autoretribuirse de manera exorbitante y abusiva.”*

⁵ Resolución TEAC núm. 3156/2019, de 17 de julio de 2020.

1.- LA PRESUNCIÓN DE GRATUIDAD.

En virtud del artículo 217.1 LSC, el cargo de administrador en una sociedad se presume gratuito, presunción que solo podrá alterarse si los estatutos de la sociedad prevén lo contrario, estableciendo un sistema retributivo.

La gratuidad se refiere al cargo de administrador, es decir, a los cargos de administradores en su “condición de tales”⁶. Esto supone que, en caso de que una sociedad no haya previsto en sus estatutos la remuneración del administrador, este no recibirá retribución alguna por los servicios prestados como administrador. No obstante, sí podrá percibir la retribución correspondiente a otros servicios prestados distintos a los de administrador. De ahí la importancia de que el cargo es gratuito en atención a los servicios prestados.

Puede resultar un contra sentido que un cargo como el de administrador de una sociedad no sea remunerado o, como enuncia la LSC, gratuito. Cabe preguntarse si este extremo es cuestionable o no, ya que hoy en día, ¿quién trabaja gratis? A lo que cabe añadir que a lo largo de los años el cargo de administrador se ha ido profesionalizando y se viene ocupando por personas extremadamente preparadas.

Uno de los resultados de esta profesionalización del cargo es la regulación de las retribuciones del consejo de administración en el régimen especial que afecta a las sociedades cotizadas. Su régimen se encuentra regulado en el Título XIV de la LSC, de las Sociedades Anónimas Cotizadas, que en su artículo 529 sexdecies, bajo el rótulo de “*Carácter necesariamente remunerado*”, establece: “*Salvo disposición contraria de los estatutos, el cargo de consejero de sociedad cotizada será necesariamente retribuido*”.

Podemos comprobar cómo existe por un lado una regla general, en la que las sociedades cerradas y en las no cotizadas, se establece la presunción de gratuidad, y, por el contrario, en las cotizadas, se prevé precisamente lo contrario, la necesaria

⁶ Artículo 217.2 Remuneración de los administradores.

“*El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales...*”.

retribución. Y en ambas, la decisión que destruya el principio general aplicable debe de reflejarse en los estatutos, los cuales constituyen el conjunto de normas que rige la estructura, organización y funcionamiento interno de la sociedad.⁷

Situándonos en el supuesto típico de una sociedad que no ha previsto tal circunstancia en sus estatutos y, pese al silencio estatutario, la sociedad adopta un acuerdo por el cual retribuye los servicios de los administradores ¿qué podría suceder? Surgirían varios problemas, uno de ellos de carácter tributario que se analizará con detalle posteriormente, y, otro de carácter puramente mercantil que supondría una posible impugnación del acuerdo social que haya adoptado tal decisión.

En caso de que la junta general adoptase tal acuerdo, podría impugnarse por la vía del artículo 204.1 LSC, que enuncia lo siguiente: *“Son impugnables los acuerdos sociales que sean contrarios a la Ley, se opongan a los estatutos o al reglamento de la junta de la sociedad o lesionen el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros”*.

*Cuando el legislador aprobó que el “cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración” -artículo 217.1 LSC-, “parece evidente que lo hizo por los motivos expuestos, pero una vez que lo hizo, y esa previsión pasó a estar en la ley, esa previsión han de aplicarla todas las sociedades de capital, que -ex. artículo 3.1 LSC-, en cuanto no se rijan por disposición que les sea específicamente aplicable, quedarán sometidos a los preceptos de esta ley; y ello aunque tengan un único accionista”.*⁸

2.- PREVISIÓN ESTATUTARIA.

Como ya se ha señalado previamente, son los estatutos sociales los que deben de alterar la presunción de gratuidad, si bien no sirve cualquier tipo de mención, tal como

⁷ ÁLVAREZ RUBIO, J., *Derecho de Sociedades...*, ob. Cit., 141.

⁸ Resolución TEAC núm. 3156/2019, de 17 de julio de 2020.

que el cargo de los administradores será retribuido, sino que la Ley hace mención de que los estatutos deberán de contener un sistema de retribución. Así se pronuncia la Dirección General de los Registros y del Notariado (hoy denominada Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública) en su resolución de 12 de noviembre de 2003. La previsión estatutaria debe de expresar tal sistema retributivo y “que en ningún caso quede a la voluntad de la junta general su elección o la opción entre los distintos sistemas retributivos, que pueden ser cumulativos, pero no alternativos.”⁹

La necesidad de incluir el sistema de retribución de los administradores en los estatutos responde al reconocimiento de esta materia como un elemento central y esencial del funcionamiento de la sociedad, y, por tanto, sometido al procedimiento legalmente previsto para la modificación estatutaria. Dicho procedimiento “se articula con el objetivo de reforzar el derecho a la información de los socios y proteger sus intereses y, en su caso, los de terceros y acreedores frente a los posibles efectos adversos que una modificación estatutaria les pueda suponer.”¹⁰

Las garantías que ofrece el procedimiento general de modificación de estatutos pretenden proteger el interés social, además del de los terceros contratantes con la sociedad, frente a las retribuciones exorbitantes de los administradores que podrían establecerse por parte de la mayoría dominante de la sociedad, en perjuicio de los socios minoritarios.

A mayor abundamiento, sobre las sociedades de capital pesa, entre otras, la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil, en virtud del artículo 253.1 LSC: “*Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales...*”, las cuales, según el artículo 254.1 LSC, deberán de contener necesariamente “*el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria*”, y, finalmente, la memoria deberá hacer mención al “*importe de los sueldos, dietas y*

⁹ Resolución de la DGRN núm. 8091/2014, de 17 de junio.

¹⁰ ÁLVAREZ RUBIO, J., *Derecho de Sociedades...*, ob. Cit., pág.142.

*remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea la causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguro de vida o de responsabilidad civil respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección”.*¹¹

Sin embargo, esta mención expresa a la previsión de las remuneraciones en la memoria de las cuentas anuales, deberá expresarse de forma global¹² en aquellas sociedades que puedan formular un balance abreviado, lo que diluye el control y la transparencia en este tipo de sociedades.

3.- SISTEMA DE REMUNERACIÓN.

Como ya hemos adelantado, el artículo 217.1 LSC hace mención a que los estatutos deberán determinar el sistema de remuneración de los administradores y, antes de analizar qué tipo de conceptos retributivos pueden integrar los mismos, haremos referencia a algunos de los principios y requisitos que se deben de tener en cuenta a la hora de determinar este sistema retributivo.

3.1.- IMPORTE MÁXIMO DE LA REMUNERACIÓN.

Al comienzo del epígrafe sobre las cuestiones mercantiles de la retribución de los administradores ya hice referencia al conflicto de intereses existente a la hora de cuantificar el importe de las retribuciones. La Ley posibilita a la junta general limitar estas remuneraciones en el artículo 217.3 LSC: *“El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación.”*

El fin último de este artículo es evitar que sean los propios administradores los que fijen su propia remuneración y, para ello, atribuye esta competencia de fijar el límite a la junta general. Sin embargo, a la hora de distribuir las retribuciones la ley sí permite cierta

¹¹ Artículo 260. Undécima. LSC.

autogestión de los administradores. Así continua el artículo 217.3 LSC: *“Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de estos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero”*.

Por tanto, las retribuciones a percibir no podrán superar el límite establecido por la junta en el sistema de remuneración, ya que, de contrario y en virtud de la propia doctrina del Tribunal Supremo, dichas remuneraciones no serán eficaces y el administrador puede ser obligado a devolverlas.¹³

3.2.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

Como principio general, la Ley requiere en el artículo 217.4 LSC que *“La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables”*; además, *“se precisa que el sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados favorables.”*

Según Clifford Chance que se trata en todo caso de un conjunto de criterios indeterminados de incierto contenido jurídico, que en los casos más extremos podrían servir para impugnar o combatir remuneraciones que no guarden una debida proporción con la situación económica de la sociedad o con la propia participación en beneficios que haya podido corresponder a los socios.¹⁴

Estos límites tienen como fin evitar posibles remuneraciones a los administradores que se aparten de forma absoluta de la realidad económica de la sociedad que

¹² Artículo 261 LSC.

¹³ STS 25/2012, de 10 de febrero.

¹⁴ «La reforma de la Ley de Sociedades de Capital y el nuevo marco legal del gobierno corporativo», <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2014/12/la-reforma-de-la-ley-de-sociedades-de-capital-y-el-nuevo-marco-legal-del-gobierno-corporativo.pdf>, 2015.

administran, si bien, como afirma Javier García de Enterría¹⁵, tiene poca trascendencia jurídica más allá que fundamentar una posible impugnación de acuerdos sociales.

3.3.- CONCEPTOS RETRIBUTIVOS.

El apartado segundo del artículo 217 LSC enuncia una serie de conceptos retributivos a percibir, si bien se trata de una lista *numerus apertus*, es decir, se enumeran a modo ejemplificativo; “...que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes: a) una asignación fija, b) dietas de asistencia, c) participación en los beneficios, d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia, e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución, f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador; y g) los sistemas de ahorro o previsión que consideren oportunos.”

Si bien, el artículo 217 nos ofrece el régimen general, los artículos 218 y 219 LSC regulan unos conceptos especiales, que pretenden alinear los intereses particulares de los administradores con el interés general de la sociedad, respondiendo estos artículos a la línea del correcto gobierno corporativo a la que en varias ocasiones se ha hecho referencia.

Mediante una retribución basada en un sistema que suponga la participación en los beneficios de la sociedad, se consigue alinear los intereses de los administradores con los de los socios o accionistas. Se pretende conseguir un aumento en la implicación de los administradores y fortalecer su lealtad y diligencia. Sin embargo, esto ha ocasionado en ocasiones que determinados administradores hayan maquillado unos resultados que no se corresponden con la realidad económica de la empresa.

El artículo 218.1 LSC establece que “*Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la*

¹⁵ «La reforma de la Ley de Sociedades de Capital y el nuevo marco legal del gobierno corporativo», <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2014/12/la-reforma-de-la-ley-de-sociedades-de-capital-y-el-nuevo-marco-legal-del-gobierno-corporativo.pdf>, 2015.

participación o porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales". De nuevo, resulta necesaria la previsión estatutaria, a la cual se le unen dos nuevos límites, dependiendo del tipo de sociedad con la que nos encontremos.

Respecto a las sociedades limitadas, el apartado 2 del artículo 218 LSC impone el siguiente límite: *"En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios"*.

Por otro lado, el apartado 3 del mismo artículo establece que *"en las sociedades anónimas, la participación solo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido"*.

En cuanto a la retribución mediante la entrega de acciones de la sociedad, su régimen se encuentra en el artículo 219 LSC que, por su propia naturaleza, es aplicable exclusivamente a las sociedades anónimas.

Su apartado 1 enuncia lo siguiente: *"En la sociedad anónima, cuando el sistema de remuneración de los administradores incluya la entrega de acciones o de opciones sobre acciones, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos sociales y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general de accionistas"*.

Al igual que el sistema anterior, este tipo de remuneración pretende alinear los intereses de los accionistas y de los administradores, para así asegurarse que los segundos se implican más aun con el proyecto empresarial. Y, del mismo modo, nos encontramos ante un régimen que exige unos requisitos de transparencia, como son la previsión estatutaria preceptiva y el acuerdo de la junta general.

En cuanto al acuerdo de la junta general de accionistas, el apartado 2 del artículo 219 LSC impone un contenido concreto: *“El acuerdo de la junta general de accionistas deberá incluir el número máximo de acciones que se podrán asignar en cada ejercicio a este sistema de remuneración, el precio de ejercicio o el sistema de cálculo del precio de ejercicio de las opciones sobre acciones, el valor de las acciones que, en su caso, se tome como referencia y el plazo de duración del plan”*.

B.- REMUNERACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES POR FUNCIONES EJECUTIVAS.

Podemos encontrarnos con frecuencia sociedades en las que determinados administradores tienen encomendadas tareas de gestión y de dirección y, al mismo tiempo, pertenecen al órgano de administración. Me refiero a los Consejeros Delegados.

Su régimen se establece en el artículo 249 LSC, que en su apartado 1 establece que *“Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, el consejo de administración podrá designar de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación”*.

Estas tareas delegadas por el Consejo de Administración deberán de recogerse en un contrato, pues así lo dispone el apartado 3 del artículo 249 LSC: *“Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad...”*.

Atendiendo al apartado 4 del artículo 249 LSC, será en dicho contrato donde se establecerán todas las cuestiones referentes a la remuneración de los consejeros por el ejercicio de funciones ejecutivas.

Si refrescamos el contenido del artículo 217 LSC, la ley utiliza la expresión “*en su condición de tales*” para hacer referencia a su condición de miembros del órgano de administración de la sociedad. Ahora bien, no pueden entenderse incluidas en tal expresión las “*funciones ejecutivas*”, por lo que, en principio, la reserva estatutaria no resulta preceptiva.

Así se indicó en la resolución de la DGRN núm. 10470/2015, de 30 de julio, que afirmó que “*el principio de determinación estatutaria no es de aplicación a la remuneración que perciban los consejeros por el desempeño de las funciones ejecutivas*”; del mismo modo, siguiendo este criterio, otra resolución de 6 de junio de 2016, en la que se manifiesta que, en lo referente a la retribución de los administradores por el ejercicio de funciones ejecutivas, “*no será necesaria reserva estatutaria*”; y se exige “*la necesidad de celebración de un contrato aprobado previamente por el Consejo de Administración*”.

No obstante, en la STS 98/2018, de 26 de febrero, la Sala 1ª cambió la interpretación de la normativa relativa a la retribución de los Consejeros Ejecutivos. El TS sostiene que el concepto de retribución de los administradores “*en su condición de tales*” incluye tanto la retribución de las funciones deliberativas como las ejecutivas y, por tanto, el régimen de aprobación de tales remuneraciones debe someterse al régimen del artículo 217 LSC, por lo que la previsión estatutaria resulta preceptiva.

A raíz de esta nueva doctrina, y siguiendo el criterio establecido en la STS de 26 de febrero de 2018, la DGRN modifica su criterio y, dicta resoluciones en tal sentido como la resolución de 31 de octubre de 2018, en la que el registrador rechaza las cláusulas relativas a los consejeros ejecutivos “*por no establecerse el sistema o sistemas de retribución*”.

No obstante, el TS en sentencia de 20 de noviembre de 2018¹⁶, acepta una indemnización que retribuía el cese de un administrador a pesar de no constar en los estatutos. Los estatutos de la sociedad exclusivamente hacían referencia a una

¹⁶ STS núm. 646/2018, de 20 de noviembre.

retribución fija anual, y cuando el administrador causó baja en la sociedad, se le abonó una indemnización que fue fijada de forma unánime por todos los socios.

La sentencia concluye con el siguiente criterio: *“La finalidad del sistema legal de retribución de los administradores, que exige la constancia estatutaria del sistema de retribución, no se frustra cuando la indemnización ha sido fijada de forma unánime por los socios, entre los que el administrador en cuestión ostentaba una pequeña participación en el capital social, en un acuerdo que no ha sido objeto de impugnación. La desvinculación que ahora pretende la sociedad respecto del acuerdo unánime que adoptaron los socios para indemnizar al administrador en caso de cese aparece, así como un abuso de la formalidad que no puede ser aceptado”*.

C.- LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS COTIZADAS.

Debido a la propia naturaleza de las sociedades cotizadas, la propia Ley de Sociedades de Capital establece un régimen específico para este tipo de sociedades, que necesariamente serán sociedades anónimas, encontrándose regulado en el Título XIV de la LSC.

Dentro del Título indicado previamente, en su Sección 3ª, se establecen las *“Especialidades de la remuneración de los consejeros”*, y es que, el artículo 529.1 bis dispone que *“Las sociedades cotizadas deberán ser administradas por un consejo de administración”*.

La lectura del precepto 529 sexdecies LSC (*“Salvo disposición contraria de los estatutos, el cargo de consejero de sociedad cotizada será necesariamente retribuido”*) permite comprobar que el régimen retributivo en este ámbito es justo el contrario al general, debido a la profesionalización del cargo y su exhaustiva dedicación, la cual debe necesariamente ir acompañada de una remuneración acorde con el cargo desempeñado.

No obstante, la propia remuneración de los consejeros se realiza por su condición de tales, y se impone un importe máximo de remuneración anual, al igual que en el régimen general. De conformidad con el artículo 529 septdecies LSC *“La política de remuneraciones de los consejeros determinará la remuneración de los consejeros en su condición de tales, dentro del sistema de remuneración previsto estatutariamente y deberá incluir necesariamente el importe máximo de la remuneración anual a satisfacer al conjunto de los consejeros en aquella condición”*.

Eso en cuanto al sistema de retribución, ahora bien, la determinación de la remuneración concreta a percibir es competencia del consejo de administración, que deberá de tener en cuenta las funciones y las responsabilidades atribuidas al consejero, la pertenencia a comisiones y demás circunstancias objetivas.¹⁷

La política de remuneración de los consejeros deberá de ser aprobada por la junta general de accionistas al menos cada tres años como punto separado del orden del día, debiendo ajustarse a lo previsto estatutariamente.¹⁸ En el supuesto de que dicha política llegue a aprobarse, mantendrá su vigencia durante los tres ejercicios siguientes y cualquier modificación requerirá su aprobación en la junta general de accionistas.¹⁹

Todo esto deberá de estar recogido en un informe anual sobre las remuneraciones de los consejeros, como dispone el artículo 529.2 novodecies: *“La propuesta de la política de remuneraciones del consejo de administración será motivada y deberá acompañarse de un informe específico de la comisión de nombramientos y retribuciones. Ambos documentos se pondrán a disposición de los accionistas en la página web de la sociedad desde la convocatoria de la junta general, quienes podrán solicitar además su entrega o envío gratuito. El anuncio de la convocatoria de la junta general hará mención de este derecho”*.

En definitiva, y a modo de conclusión, se puede comprobar cómo, en primer lugar, la presunción de gratuidad no opera en este tipo de sociedades y, en segundo lugar, las

¹⁷ Artículo 529.2 septdecies LSC.

¹⁸ Artículo 529.1 novodecies LSC.

¹⁹ Artículo 529.3 novodecies LSC.

obligaciones que se le imponen a la sociedad cotizada garantizan una mayor publicidad y transparencia acerca de las remuneraciones de los administradores, comparándolo con el régimen general de las sociedades cerradas. A la vista está que la regulación mercantil difiere de la que rige el tema para las sociedades no cotizadas.

III.- ASPECTOS FISCALES DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES.

A lo largo de este epígrafe, centrándome en el tema principal de este trabajo, pretendo distinguir e identificar las diferencias existentes en cuanto a la tributación de los administradores en el IRPF, teniendo en cuenta los distintos conceptos a través de los cuales tributarán las retribuciones percibidas. A continuación, analizaré el tratamiento de los profesionales que formen parte del consejo de administración y las cuestiones fiscales relativas al IVA. Finalmente, examinaré la histórica controversia que existe en relación con la deducibilidad de tales retribuciones como gasto en el IS.

A.- TRIBUTACIÓN DE LAS REMUNERACIONES PERCIBIDAS POR LOS ADMINISTRADORES EN EL IRPF.

Como ya hemos analizado, las retribuciones de los administradores se pueden efectuar en conceptos muy diferentes, desde una simple retribución fija hasta la participación en los beneficios. Del mismo modo, dependiendo de la tipología contractual, el perceptor lo hará como administrador, pero también puede ser trabajador, socio o alto directivo. Por tanto, resulta necesario tener en cuenta el tipo de renta y la relación jurídica existente entre el administrador y la sociedad, ya que de ello dependerá la calificación de las rentas obtenidas en el IRPF.

A continuación, expondré los conceptos a través de los cuales tributarán las rentas obtenidas dependiendo de la naturaleza de la renta y del cargo.

1.- RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.

Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo, según el artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, *“todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de*

la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

Las rentas obtenidas por un administrador en su condición de tal estarán sujetas al IRPF, y en concreto como rendimientos del trabajo, de acuerdo con el artículo 17.2.e) LIRPF: *“Se considerarán también rendimientos del trabajo las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”.*

No obstante, en el supuesto de que el cargo de administrador no sea remunerado y se esté desarrollando por un trabajador que forme parte del órgano de administración, la renta obtenida estará sujeta al IRPF a través de los rendimientos del trabajo en concepto de salario.²⁰ Del mismo modo, las retribuciones percibidas por un administrador como consecuencia de funciones o trabajos distintos de los propios de la función de administrador tributarán igualmente en concepto de salario.

Por otro lado, como miembros del consejo de administración podemos encontrarnos con los denominados altos directivos. Esta figura tiene una regulación propia en el Real Decreto 1328/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, cuya definición aparece en su artículo 1.dos: *“Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad”.* De este artículo podemos extraer las notas características de una relación laboral, la ajeneidad y la dependencia.

No obstante, con relación a esta figura de los altos directivos que forman parte del órgano de administración de una sociedad, concurren dos relaciones jurídicas, una mercantil como consejero y otra laboral como alto directivo. Para determinar cuál de las dos predomina, debemos de estar a la “Teoría del vínculo único”, sostenida por el

Tribunal Supremo, que defiende que no pueden existir dos relaciones contrarias al mismo tiempo. En su sentencia de 13 de noviembre de 2008, el Supremo considera que debe entenderse, respecto de los administradores que han suscrito un contrato laboral de alta dirección que supone el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo, que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al entenderse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador, ya que la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes.

En consecuencia, las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, con independencia de que derivaran de un contrato laboral de alta dirección, deben entenderse comprendidas en los rendimientos del trabajo del IRPF.

2.- RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

Debemos tener en cuenta que el cargo de administrador puede ostentarse por un profesional o por una sociedad profesional, léase un abogado o un economista que presta sus servicios por cuenta propia o a través de una sociedad profesional.

La inclusión del administrador dentro de este grupo tendría consecuencias tributarias relevantes. No obstante, antes de analizar las mismas, debemos de hacer referencia a la definición de sociedades profesionales.

Encontramos su regulación en la Ley 2/2007, de 16 de marzo, de sociedades profesionales, que en su artículo 1, bajo el rótulo de definición de las sociedades profesionales, enuncia lo siguiente: *“1. Las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente Ley. A los efectos de esta Ley, es actividad profesional aquella para cuyo desempeño se requiere la titulación universitaria oficial, o*

²⁰ Artículo 17.1.a) LIRPF.

titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional. A los efectos de esta Ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y las obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente.”

El hecho de que el cargo de administrador sea ostentado por un profesional que actúa mediante la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos con la finalidad de prestar unos servicios, en un consejo de administración, supondría que las rentas percibidas por esos servicios prestados tributarían en el seno del IRPF como rendimientos de actividades económicas.

A estos efectos, el artículo 27.1 LIRPF dispone lo siguiente: “*Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”; en particular “... el ejercicio de profesiones liberales...”; o “tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa...”*

El citado artículo establece una definición general, la ordenación por cuenta propia y, en segundo lugar, como requisito *ad hoc*, la inclusión de este en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa, como podría ser en el caso de los abogados la Mutualidad de la Abogacía.

La Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante número V1148-15, de 13 de abril de 2015, resume los requisitos para que puedan considerarse como rendimientos íntegros de actividades económicas:

En primer lugar, un elemento subjetivo del artículo 27.1 LIRPF, que requiere que *“la actividad desarrollada por el socio de la entidad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas dentro de tales servicios las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.”*

En segundo lugar, un elemento objetivo: *“una vez calificada la actividad empresarial en relación con el criterio anterior, tanto por parte de la sociedad como por parte del socio, la norma establece que deberán considerarse como rendimientos de actividad económica, cuando estén dados de alta en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al régimen especial de trabajadores autónomos, independientemente de que ostente el cargo de administrador”.*

Siendo este el criterio establecido por la DGT cabe pensar qué sucede en el supuesto de que no se cumpla alguno o ambos de los requisitos exigidos. Dicha consulta, establece la consecuencia de tal incumplimiento: *“En caso de que no se cumplan los requisitos mencionados, tanto subjetivos como objetivos, la calificación del trabajo prestado por el socio deberá tener la consideración de trabajo personal, tal y como dispone el artículo 17.1 LIRPF²¹.”*

ADAME MARTÍNEZ y ROMERO PLAZA, afirman que la consideración de los servicios prestados como rendimientos de actividades profesionales o rendimientos del trabajo dependerá de la naturaleza laboral o mercantil que une al socio con la entidad. Las notas esenciales en este aspecto son los criterios de dependencia y ajeneidad, por lo que, en ausencia de tales notas, cabe entender que los profesionales ejercen su

²¹ Artículo 17.1 LIRPF: “Las contraprestaciones o utilidades que deriven del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y que no tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas”.

actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios para el desempeño de tales servicios sean proporcionados por la entidad.²²

3.- RETENCIONES.

Naturalmente este apartado se refiere exclusivamente a aquellas retribuciones que tributen en concepto de rendimientos del trabajo, quedando excluidos los rendimientos de actividades económicas.

El artículo 99 LIRPF establece la obligación de practicar pagos a cuenta. En su apartado dos se dispone lo siguiente: *“Las entidades y las personas jurídicas, incluidas en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan”*.

Las sociedades mercantiles que retribuyan a sus administradores deberán por tanto practicar la correspondiente retención, la cual ascenderá a uno de los porcentajes del artículo 101.2 LIRPF, que establece: *“El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento.”*; no obstante *“en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a los 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento.”*

La referencia que realiza la Ley del IRPF a los “términos que reglamentariamente se establezcan” se materializa en el artículo 80.1.3º Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las

²² «Retribución de administradores. Aspectos Mercantiles Y Fiscales»,
https://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf_2016_01_T_retribucion-de-administradores.pdf

Personas Físicas, que dispone lo siguiente: *“La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes: El 35 por ciento para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos. No obstante, cuando los rendimientos procedan de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del último periodo impositivo finalizado con anterioridad al pago de los rendimientos sea inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento. Si dicho periodo impositivo hubiere tenido una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año”*.

4.- EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL.

La globalización de la economía está generando fenómenos como la apertura de los mercados laborales y la deslocalización del trabajo. El legislador tributario es consciente de la dirección a la que se dirige la nueva economía y, por ello, ha establecido un régimen para atraer a trabajadores cualificados al territorio español, ofreciéndoles un tratamiento fiscal más ventajoso.

Siguiendo la temática de este trabajo, haré referencia a la posibilidad que ofrece este régimen a los consejos de administración de empresas extranjeras para que se instalen en España, ofreciéndoles además de las ventajas de residir en este país, un tratamiento fiscal muy atractivo.

El citado régimen se encuentra regulado en el artículo 93 LIRPF bajo el rótulo de *“Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español”*. Para que resulte de aplicación este régimen es necesario que se cumplan una serie de requisitos.

En primer lugar, el artículo se refiere exclusivamente a *“personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español”*. Por ello, podemos afirmar que el régimen es de exclusiva aplicación a las personas físicas, excluyendo a las personas jurídicas.

En segundo lugar, se requerirá que *“no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español”*. Mediante este apartado, se pretende evitar conductas fraudulentas por parte de los trabajadores que se benefician de este régimen. De no recogerse este apartado, un trabajador podría, una vez ha agotado el periodo de cinco años, trasladar su residencia a su país de origen, para, acto seguido, volver a trasladarla al territorio español y seguir beneficiándose de este régimen por otros cinco años más.

En tercer lugar, el desplazamiento al territorio español deberá producirse como consecuencia de una serie de circunstancias, de las cuales, destacaré la del apartado b) 2º: *“Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”*. Mediante este apartado, se permite la aplicación de este régimen a las personas físicas que se trasladen a España por ostentar el cargo de una entidad en la que no tengan participación o, de tenerla, sea inferior al 25% del capital, siendo este el umbral que establece el citado artículo 18 LIS.

Una vez analizados los requisitos de aplicación de este régimen, a continuación, me centraré en explicar su contenido.

Según el artículo 93.2 LIRPF, la aplicación de este régimen supondrá que la deuda tributaria se calculará conforme a la normativa del Impuesto de la Renta de No Residentes, si bien, con las siguientes especialidades:

- a) *“No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14”* del Capítulo I de la LIRNR.

Mediante esta previsión, el legislador pretende excluir ciertas reglas del IRNR, como son, la determinación del sujeto pasivo, la determinación de la residencia fiscal, la individualización de rentas, los responsables del impuesto, etc. Esta cuestión responde a que los contribuyentes que se acojan a este régimen serán sujetos pasivos del IRPF y no del IRNR. A mayor abundamiento, los artículos anteriormente mencionados hacen referencia a aspectos propios y personales de contribuyentes del IRNR que no pueden ser aplicados a contribuyentes del IRPF.²³

- b) *“La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español”.*

Se trata de una presunción de que cualquier rendimiento del trabajo que obtenga dicho contribuyente se entenderá obtenido en España.

- c) *“A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre ellas”.*
- d) *“La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1 f) IRNR, y el resto de las rentas.”*

Las rentas a las que se refiere el artículo 25.1 f) LIRNR, son las siguientes: *“Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de una entidad; Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios; Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales”.* En consecuencia, se debe diferenciar dentro

²³ Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2018): *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectiva interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 119.

de dichas rentas las que provengan de dividendos, intereses y ganancias patrimoniales por un lado y, por otro lado, el resto de las rentas.²⁴

e) “*Para la determinación de la cuota íntegra*”.

Este apartado diferencia entre las rentas del artículo 25.1 f) LIRNR y el resto de las rentas, con el fin de establecer unos tipos impositivos distintos para cada una de ellas.

A las rentas que no se encuentren dentro de dicho artículo, les resultará de aplicación un tipo de gravamen del 24% hasta los 600.000 euros, y, desde los 600.000 en adelante un tipo del 47%.

Por otro lado, las rentas a las que se refiere el artículo 25.1 f) les resultará de aplicación la siguiente escala: 19% hasta los 6.000 euros, 21 % de 6.000 a 44.000, 23% de 44.000 a 150.000, y 26% de 150.000 en adelante.²⁵

Considero que este régimen persigue un objetivo ambicioso, atraer a trabajadores cualificados a territorio español y que sus altos salarios tributen aquí, si bien, para que este régimen resultase más atractivo a sus destinatarios, los tipos impositivos deberían de ser más reducidos. La idea consiste en atraer a personas que generen un alto nivel de ingresos, por ello, considero que un tipo impositivo del 47% para las rentas superiores a 600.000 euros, es un contrasentido. Cabe añadir, que los tipos impositivos de este régimen se han visto incrementados recientemente, por ello, pienso que el legislador tributario no está verdaderamente comprometido con este régimen.

Al cumplir el gobierno británico con el Brexit, es público y notorio que, multitud de empresas y sus consejos de administración se están trasladando del Reino Unido. Este régimen habría sido una gran oportunidad para atraer a los administradores de dichas compañías, pero, la realidad ha sido otra, y es que la gran mayoría de las empresas y

²⁴ Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018) *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectiva interna, comunitaria e internacional*, ob. cit., pág. 121.

²⁵ Modificación de las letras e) y f) del apartado 2, con efectos desde 1 de enero de 2021, por el artículo 61 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre.

sus consejos de administración se han trasladado a Dublín, seguido de Luxemburgo, París, Frankfurt, Ámsterdam y, por último, Madrid²⁶. Creo que un objetivo tan ambicioso debería de haber ido acompañado de medidas tendentes a conseguir tal fin, a la vista está que no han surtido el efecto deseado y, las nuevas modificaciones indican que el resultado seguirá siendo el mismo.

B.- EL IVA EN RELACIÓN CON LAS RETRIBUCIONES DE LOS SOCIOS PROFESIONALES.

Resulta necesario hacer mención a la tributación en el IVA de las retribuciones obtenidas por los socios profesionales como consecuencia de los servicios prestados en el consejo de administración correspondiente. Naturalmente, esta circunstancia exclusivamente se producirá cuando el cargo de administrador se ejerza por un socio profesional.

Debemos de tener en cuenta una cuestión de vital importancia, y es que, en materia de IVA, teniendo en cuenta el carácter comunitario de dicho tributo y atendiendo al principio de estanqueidad tributaria, no tendrían por qué coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora de cada tributo.²⁷ Hemos de tener presente la independencia entre el IRPF y el IVA, ya que el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario, por lo que la sujeción al IVA no depende de que los rendimientos hayan sido calificados en el IRPF como del trabajo o de actividades económicas.²⁸ En consecuencia, debemos centrarnos en la normativa aplicable, la Ley del IVA y su Directiva 2006/112/CE.

El hecho imponible del IVA se encuentra en el artículo 4.1 LIVA: *“Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si*

²⁶ <https://www.businessinsider.es/300-empresas-mueven-negocios-brexite-517309>

²⁷ DGT V1148-15.

²⁸ https://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf_2016_01_T_retribucion-de-administradores.pdf

se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

Se consideran actividades empresariales o profesionales, a efectos del IVA, *“las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción o distribución de bienes y servicios”*. El artículo 11 incluye, entre las prestaciones de servicios, *“El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio”*.

Hemos de tener presente que el artículo 7.5 del IVA establece una serie de operaciones que no estarán sujetas al impuesto, entre las que se encuentran *“los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”*. Dentro de las relaciones laborales de carácter especial, reguladas en el artículo 2 del Estatuto de los Trabajadores, encontramos a los abogados.²⁹

Al igual que en el IRPF, debemos analizar si concurren las notas de ajeneidad y dependencia en la prestación de servicios. Esto supondría, en el seno del IVA, la sujeción o no de la operación efectuada a dicho impuesto, lo cual resulta de vital importancia.

En la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de marzo de 1987, asunto C-235/85, el Tribunal de Luxemburgo afirma que *“Debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad.”* En consecuencia, de la titularidad de los medios de trabajo y su organización va a depender la aplicación del impuesto. Así mismo, habrá que tener en cuenta si el socio soporta el riesgo económico de la actividad, a efectos de confirmar su independencia.

²⁹ Artículo 2.1.k) ET: *“Se considerarán relaciones laborales de carácter especial la de los abogados que prestan servicios en despachos de abogados, individuales o colectivos”*.

ADAME MARTÍNEZ y ROMERO PLAZA, en su nota informativa de la Asociación Española de Asesores Fiscales³⁰ concluyen con que, a efectos del IVA, puede darse alguna de las siguientes situaciones:

Primera, que el socio profesional ejerza su actividad de forma independiente respecto a la sociedad en la que presta servicios. Al ordenar por cuenta propia los factores de producción en el desarrollo de sus servicios profesionales, dicha operación se encontraría sujeta al IVA y, por tanto, deberá de emitir la correspondiente factura por los servicios prestados.

Segunda, que el socio no ejerza su actividad de forma independiente, concurriendo las notas características de una relación laboral como son la dependencia y la ajenidad. Esto supondría que sus servicios no estarían sujetos al IVA.

Por último, que entre el socio y la sociedad a la que presta servicios exista una relación laboral, lo que supondría encontrarnos ante el supuesto típico del artículo 7.5 LIVA anteriormente mencionado, no encontrándose de ningún modo sujeto al IVA.

C.- DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Con carácter previo al análisis de la cuestión más controvertida del presente trabajo, resulta necesario realizar una breve introducción sobre el Impuesto sobre Sociedades.

1.- INTRODUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El IS tiene como objeto gravar las rentas obtenidas por las personas jurídicas.³¹ Su hecho imponible viene consagrado en el artículo 4.1 de la Ley 27/2014, de 27 de

³⁰ https://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf_2016_01_T_retribucion-de-administradores.pdf

noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que dispone lo siguiente: *“Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”*. Y, según el artículo 7.1 LIS, *“Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”*.

Su base imponible se encuentra regulada en el artículo 10 LIS, que establece: *“1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores”; “3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

La base imponible coincide de entrada con el resultado contable, es decir, con lo que arroje la contabilidad de la sociedad. No obstante, el legislador tributario es consciente de la diversa finalidad que inspira las normas contables y las fiscales, y establece una serie de límites y de restricciones que separan en ocasiones el resultado contable y la base imponible a efectos del IS. Los ajustes fiscales del resultado contable a veces serán positivos y, otras veces, negativos.

Cualquiera que sea el importe del beneficio se aplica un tipo de gravamen único. Se trata de un tipo o alícuota proporcional, a diferencia de lo que ocurre en el IRPF, en el que los tipos de gravamen aumentan conforme se incrementa la base imponible. En definitiva, el IS es proporcional, en tanto el IRPF es un impuesto progresivo.³²

³¹ Artículo 1 Ley del Impuesto sobre Sociedades: *“El impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley.”*

³² CERVERA OLIVER, M.; GONZÁLEZ GARCÍA, A.; ROMANO APARICIO, J., *Contabilidad Financiera*, Centro de Estudios Financieros, 2017, pág. 408.

Con relación al resultado contable, debemos de hacer mención a la normativa de aplicación, comenzando por la propia obligación que tiene todo empresario de llevar una contabilidad ordenada. Así mismo, se le obliga a llevanza de una serie de libros y cuentas, como son, a efectos de este trabajo, las cuentas anuales.³³

En lo relativo a las cuentas anuales, los documentos que componen las mismas vienen determinados por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), que en su tercera parte, en las normas de elaboración de las cuentas anuales, se dispone lo siguiente: “*1ª Documentos que integran las cuentas anuales: Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.*” Siendo el objetivo de las cuentas anuales mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.³⁴

El resultado del ejercicio representa o, viene a expresar, el resultado positivo o negativo, es decir, los beneficios o las pérdidas correlativamente, del correspondiente ejercicio y su importe vendrá determinado por la diferencia entre los ingresos y los gastos generados en el correspondiente periodo.³⁵ Dentro de las cuentas que figuran dentro del Cuadro de Cuentas del PGC, cabe señalar que los ingresos y los gastos se reúnen en los grupos 6 y 7.

La determinación del resultado contable se obtiene a través de la regularización del ejercicio, que consiste en el conjunto de operaciones encaminadas a la obtención del resultado contable, que se calculará mediante la diferencia de los ingresos y los gastos

³³ Artículo 25.1 Código de Comercio: “*Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido por las Leyes o disposiciones especiales, un libro de inventarios y Cuentas anuales y otro Diario*”.

³⁴ CERVERA OLIVER, M.; GONZÁLEZ GARCÍA, A.; ROMANO APARICIO, J., *Contabilidad Financiera...* ob. cit., pág. 40.

producidos en el periodo³⁶, viéndose finalmente reflejado en la cuenta número 129 de *Resultado del Ejercicio*.³⁷

Para proceder a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades debemos de atender a la siguiente estructura³⁸:

- “1.- Resultado contable antes de impuestos del ejercicio (Saldo deudor o acreedor de la cuenta Resultado de Ejercicio).*
- 2.- Ajustes: ± Derivados de criterios contables y fiscales.*
- 3.- Resultado fiscal del ejercicio: - Compensación de bases imponible negativas.*
- 4.- Base imponible.*
- 5.- Cuota íntegra: Base Imponible x tipo de gravamen.*
- 6.- Cuota líquida: Cuota íntegra – deducciones y bonificaciones fiscales.*
- 7.- Cuota diferencial: Cuota líquida – retenciones y pagos a cuenta.”*

La liquidación final arrojará una cantidad a ingresar o a devolver.

2.- DEDUCCIONES DE GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Las retribuciones percibidas por los administradores son a efectos contables un gasto. Antes de abordar el problema principal de su deducibilidad, debemos de atender a la definición contable de gasto.

El Código de Comercio establece en su artículo 36.2.a) la siguiente definición: *“Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de*

³⁵ CERVERA OLIVER, M.; GONZÁLEZ GARCÍA, A.; ROMANO APARICIO, J., *Contabilidad Financiera...* ob. cit., pág. 106.

³⁶ CERVERA OLIVER, M.; GONZÁLEZ GARCÍA, A.; ROMANO APARICIO, J., *Contabilidad Financiera...* ob. cit., pág. 108.

³⁷ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

³⁸ CERVERA OLIVER, M.; GONZÁLEZ GARCÍA, A.; ROMANO APARICIO, J., *Contabilidad Financiera...* ob. cit., pág. 408.

salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios”.

El Plan General Contable por su parte, destina el grupo 6 del cuadro de cuentas a las *compras y gastos*, que hace referencia a aquellos gastos que inciden en la determinación del resultado del ejercicio y, por tanto, se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Dentro de este grupo, se distinguen los siguientes subgrupos: 60. *Compras*, 61. *Variación de existencias*, 62. *Servicios exteriores*, 63. *Tributos*, 64. *Gastos de Personal*, 65. *Otros gastos de gestión*, 66. *Gastos financieros*, 67. *Pérdidas procedentes de activos no corrientes y gastos excepcionales*, 68. *Dotaciones para amortizaciones*, 69. *Pérdidas por deterioro y otras dotaciones*.³⁹

A efectos del presente trabajo, me centraré exclusivamente en el subgrupo 64 *Gastos de personal* que, según la Quinta Parte del PGC sobre las definiciones y relaciones contables comprende las remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la empresa. A su vez, dentro de dicho subgrupo nos encontramos con las siguientes cuentas: 640. *Sueldos y salarios*, 641. *Indemnizaciones*, 642. *Seguridad Social a cargo de la empresa*, 643. *Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida*, 644. *Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida*, 645. *Retribuciones al personal mediante instrumentos de patrimonio y*, 649. *Otros gastos sociales*.

Cada uno de los diferentes conceptos retributivos de las remuneraciones de los administradores que ya analizamos en el epígrafe correspondiente encuentra su reflejo en la contabilidad de la sociedad, y que, cualquiera que sea la forma que adopte, incluso la que represente una participación en los beneficios, debe computarse como gasto de personal.⁴⁰

³⁹ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

⁴⁰ Memento Práctico Francis Lefebvre: *Impuesto sobre Sociedades*. Francis Lefebvre, 2020, núm. referencia 617.

2.1.- LA DEDUCIBILIDAD DE LAS REMUNERACIONES DE LOS ADMINISTRADORES.

La remuneración de los administradores se entenderá siempre como un gasto de la sociedad. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en su consulta núm. 1º-21/1995, ha afirmado que *“La retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de una sociedad y los gastos en que han incurrido para su obtención deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser esta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa”*.

No obstante, y aquí reside el problema, los requisitos para la deducibilidad de los gastos en la LIS son diferentes. La LIS en su Título IV, Capítulo II bajo el rótulo de *limitación a la deducibilidad de los gastos* establece el régimen concreto para realizar el ajuste fiscal respecto del resultado contable.

La DGT en su consulta V1613-15, de 26 de mayo de 2015, establece que *“todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental”*.

Del mismo modo, la consulta de la DGT V3676-16, en relación con las retribuciones de los administradores, reitera las exigencias mencionadas en la consulta anterior y, añade que, *“los gastos relativos a las retribuciones satisfechas por la sociedad serán gastos fiscalmente deducibles [...] en la medida en que retribuyan el ejercicio de funciones directivas”*.

Por tanto, toda retribución percibida por un administrador en su condición de tal será deducible siempre que la misma cumpla con los requisitos legalmente establecidos. Se trata de un criterio que el TS viene avalando, por ejemplo, en su sentencia de 11 de

febrero de 2010 (*Rec. casación núm. 9779/2004*), en la que rechaza la “deducibilidad de los gastos efectuados en contravención del ordenamiento jurídico”.

Todos estos requisitos van más allá de la propia Ley Tributaria y alcanzan a la normativa mercantil, en concreto a la LSC. En este punto, debemos de refrescar las exigencias mercantiles en relación con las retribuciones de los administradores.

La Resolución de la DGRN, de 6 de mayo de 2016, afirma que la expresión “*Las retribuciones percibidas por administradores en su condición de tales*” se encuentra ligada a la “*necesaria reserva estatutaria que determine el concepto o conceptos retributivos*” y a “*la necesaria aprobación por junta del importe máximo de remuneración anual*”; no obstante “*Por el ejercicio de otras funciones no ejecutivas -relación laboral ordinaria-*” será necesario “*la acreditación de la realidad de los servicios prestados, el devengo y la inscripción contable y sometido al régimen de operaciones vinculadas*”.

Resulta vital por tanto determinar el concepto de la retribución, si la misma tiene origen en su condición de administrador o en una relación laboral ordinaria. En el supuesto de que se trate de remuneraciones de administradores distintas de funciones de dirección, no existe problema alguno, más allá de que deberán de someterse al régimen de las operaciones vinculadas.

Así lo establece la DGT: “*El gasto correspondiente a los servicios prestados por el administrador único de la sociedad, que no se correspondan con las funciones propias de su cargo de administrador (cargo no retribuido), tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre y cuando dicho gasto cumpla los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, y justificación documental y siempre que su valoración se efectúe a valor de mercado (artículo 18 LIS).*”⁴¹

En esta misma línea las consultas V0879-15 y V0892-15 recuerdan que los gastos relativos a las retribuciones de los socios por el desarrollo de sus actividades

⁴¹ Contestación de la DGT de 9 de mayo de 2016, V1965-16.

“constituirían gastos fiscalmente deducibles, debiéndose tener en cuenta que, por su condición de socios, la valoración de estas operaciones debe realizarse de acuerdo con el artículo 18 LIS.” Podemos concluir que las retribuciones por el ejercicio de funciones distintas al cargo de administrador son deducibles.

Respecto a la deducción de las retribuciones de los administradores societarios se puede afirmar que no será fiscalmente deducible en cuanto no esté prevista en los estatutos de la sociedad, al contravenir lo dispuesto en el artículo 217 LSC.⁴² Y, en el caso de que las mismas estén previstas en los estatutos, serán deducibles siempre que se adecuen al ordenamiento jurídico.⁴³

Por tanto, se está vinculando la deducibilidad del gasto fiscal a una previsión estatutaria, en definitiva, a su ajuste a la legislación mercantil. Esta remisión a la normativa mercantil se realiza en el artículo 15.f) LIS: *“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”*.

Criterio que recoge el TEAC en su resolución de 17 de julio de 2020: *“para ser fiscalmente deducibles las cantidades que una sociedad pudiera pagar a sus administradores o consejeros, tal posibilidad de abonar tales retribuciones debería constar expresamente en los estatutos de esa sociedad, en los que -ex artículo 217 LSC- debería estar establecido el correspondiente sistema de retribución, debiéndose además cumplir todo lo que normativa mercantil disponía en relación con tales retribuciones”*.⁴⁴

La polémica existente en relación con la deducibilidad del gasto de tales remuneraciones trae origen de la doctrina emanada de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que desde la sentencia de 13 de noviembre de 2008⁴⁵ ha exigido un riguroso

⁴² Artículo 217.1 LSC: “El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando un sistema de remuneración”.

⁴³ DGT V1613-15.

⁴⁴ Resolución TEAC núm. 3156/2019, de 17 de julio de 2020.

⁴⁵ STS 7057/2008, de 13 de noviembre.

cumplimiento de la legalidad mercantil a los efectos de considerar deducibles las retribuciones satisfechas a los administradores.

En la citada sentencia la cuestión controvertida se centra en determinar si resultan deducibles del IS las retribuciones, *generales* y las *especiales*, de los miembros del Consejo de Administración de la conocida entidad MAHOU S.A. La Sala 3ª del TS sentó doctrina exigiendo para la deducibilidad de las remuneraciones un riguroso cumplimiento de la normativa mercantil. Podríamos resumir los requisitos en dos: en primer lugar, la obligatoriedad de previsión estatutaria de tales remuneraciones y, en segundo lugar, la certeza con la que se determinan las mismas en los propios estatutos.

En relación con el primer requisito, la sentencia afirma que *“a efectos tributarios, para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad”*. Cabe destacar la contundencia con la que se consagra el requisito.

Así mismo, añade el TS que *“La retribución de los administradores debe ser fijada, en su caso, por los estatutos, por lo que si omiten toda referencia a la retribución ha de entenderse que el cargo es gratuito, línea que se consagra en el artículo 66.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995, al declarar que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución.”* En la actualidad, dicha Ley no se encuentra vigente, por lo que debemos de atenernos a lo establecido en la legislación vigente, siendo esta la LSC, que viene a imponer la misma presunción de gratuidad.

El TS establece un criterio de legalidad y no de necesidad para la deducción de tales gastos. Nos encontramos, por tanto, ante un conflicto de legalidad y no de necesidad, de si existe una previsión estatutaria o no, obviando totalmente si dichos gastos se corresponden con un trabajo efectivo desarrollado por el o los administradores. *“Desde un punto de vista estrictamente fiscal -afirma el Tribunal Supremo-, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para*

la sociedad esa remuneración -y no otra- es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con el artículo 13 LIS, puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no -total o parcialmente- como una liberalidad.”

Todo ello con relación al primero de los requisitos necesarios para la deducción de las remuneraciones en el IS. Respecto al segundo, la certeza con la que se determinan tales remuneraciones en los estatutos de una sociedad. Los estatutos de una sociedad deben de contener una previsión de la remuneración de los administradores que determine o permita determinar perfectamente el sistema de retribución.

Para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades “*no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, además, como ha señalado la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal 21 de abril de 2005 (rec. cas. Núm. 249/2005), la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto en el artículo 130 LSA*”.⁴⁶

Reitera la Sentencia núm. 7057/2008 que “*para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores con certeza es preciso que se cumplan, al menos, los requisitos que se especifican a continuación (...) han de precisar el concreto sistema retributivo, de manera que no es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento*”.

A mayor abundamiento, cita varias resoluciones de la DGRN, como las de 20 de febrero y 26 de julio de 1991, determinando que, “*cuando se prevea retribución para administradores los estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa. No es suficiente la mera previsión estatutaria de varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta la determinación de cuál de ellos haya de aplicarse en cada momento*”; y lo que resulta *inexcusable, si se quiere retribuir a estos cargos es la determinación estatutaria clara e*

⁴⁶ STS 7057/2008, de 13 de noviembre.

inequívoca del específico sistema de retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales”.

Una vez analizados los dos requisitos exigibles y centrándonos en el supuesto de hecho analizado en la sentencia, debemos de citar necesariamente los estatutos de la entidad MAHOU S.A., cuyo artículo 33 establecía el sistema de retribución: *“La retribución de los Administradores consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la ley, y que, en todo caso, cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y solo podrá ser detraída en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente.”*

Frente a las pretensiones de la actora, la Abogacía del Estado alegó que *“Ni los Estatutos de Mahou, S.A. establecen claramente el sistema de retribución -en la medida en que la participación en beneficios aparece como una mera posibilidad-, ni basta la mera referencia a la asignación fija -a su juicio, entre otras cosas, habría que precisarse en qué concepto se satisface dicha asignación-, ni, en fin, es suficiente con establecer un límite máximo a la participación de beneficios, sino que debe especificarse en cada caso por el porcentaje concreto.”*

De la lectura del artículo 33 de los Estatutos de la entidad, la Sala manifiesta que *“De la mera lectura del precepto transcrito se desprende que, como señala el Abogado del Estado, los estatutos de Mahou, S.A. no cumplen con los requisitos antes expuestos, que permitirían considerar deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las remuneraciones de los consejeros de dicha sociedad.”*

Añade la Sentencia que, *“no corresponde a la Sala Tercera de este Tribunal decidir en este proceso acerca de la validez de los estatutos de Mahou S.A. desde la perspectiva estrictamente mercantil. Pero sí poner de relieve que, frente a lo que plantea la representación de dicha sociedad, para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 13*

LIS, no basta con que dicho gasto -como ha sucedido en el caso enjuiciado- se haya efectivamente producido, sino que es conditio sine qua non que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable”.

Finalmente concluye la sentencia con que resulta evidente que con la mera designación en los estatutos de la forma de retribución no se cumple el mandato legal y, que, por tanto, el recurso debía de ser desestimado.

La doctrina administrativa, como no podía ser menos, ha adoptado el referido criterio, que plasma por ejemplo la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 (R.G. 5548/2018). En el asunto examinado se regulariza la entidad mercantil XZ Ibérica, S.A., que había procedido a deducirse fiscalmente las retribuciones de su consejo de administración y de su consejero delegado, a pesar de que el artículo 19 de sus Estatutos sociales establecía que *“Los Administradores no recibirán remuneración alguna por el ejercicio de su cargo.”*

El tribunal concluye que *“dada la gratuidad del cargo establecida en los estatutos y no habiendo sido probadas las retribuciones, fijadas según establece la norma, al Sr. Suárez por el ejercicio de las funciones ejecutivas, entendemos que las cuantías satisfechas tienen carácter de no deducible, por lo que debemos confirmar el acuerdo dictado en este punto”.*

A modo de conclusión del presente epígrafe, citaré de nuevo una Resolución del TEAC, de 28 de octubre de 2015 (Rec. de casación núm. 2547/2013), que resume que *“La cuestión [...] no se centra en la necesidad del gasto como a veces se pretende, sino en su legalidad, que ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no sólo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a las circunstancias concurrentes. Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil”.*

2.2.- LA TEORÍA DEL VÍNCULO ÚNICO.

En la referida sentencia del Tribunal Supremo se consagra la llamada teoría del vínculo único en el ámbito tributario, al analizar unas retribuciones *específicas*, abonadas al Presidente, Vicepresidente y el Consejero Delegado de la entidad MAHOU S.A., correspondientes a actividades de alta dirección y no de administración. El cargo de alto directivo se encuentra dentro del ámbito laboral, a diferencia del cargo de Consejero, que responde a una relación mercantil.

La STS 7057/2008, citando varias Sentencias de la Sala 4ª del TS, manifiesta que *“cuando se ejercen funciones de esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral no puede establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma que si aquél consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral”* (STS de 21 de enero de 1991; 3 de junio de 1991; 22 de diciembre de 1994.) *“El fundamento de la exclusión del ámbito laboral no está en la clase de funciones que realiza el sujeto, sino en la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza”* (STS 22 de diciembre de 1994.)

La Sala de lo Social ha venido negando sistemáticamente que el Presidente, Vicepresidente o Consejero Delegado de una sociedad tuvieran al mismo tiempo con la empresa una relación laboral y mercantil (Ss.TS 27 de enero de 1992; 16 de junio de 1998; 20 de noviembre de 2002). Y lo mismo ha concluido la Sala Primera en las Ss.TS de 21 de abril de 2005 y 12 de enero de 2007, que reproduce en parte: *“La naturaleza del vínculo que une al consejero con la sociedad es mercantil no pudiendo serle aplicables pactos procedentes de un contrato de alta dirección anterior, rigiéndose por las normas imperativas contenidas en la Ley de Sociedades”*.

Por ello, concluye la polémica sentencia que, *“A la luz de la citada doctrina, en la medida en que, obviamente, el Presidente, el Vicepresidente y el Consejero Delegado en*

el ejercicio 1994 pertenecían al Consejo de Administración de dicha entidad y desempeñaban únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo, debe entenderse que su vínculo con la entidad recurrente era exclusivamente mercantil y no laboral”; “Ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal”.

El TEAC se pronunció en el mismo sentido en la Resolución 3759/2013, de 6 de noviembre de 2014, en la que insiste en que *“Existe imposibilidad de compatibilizar la condición de relación laboral especial de alta dirección con la de Administrador o miembro del Consejo de Administración de la sociedad”. “De acuerdo con reiterada jurisprudencia de las Salas de lo Civil y Social del Tribunal Supremo, dada la identidad de funciones que realizan ambos (personal de alta dirección y miembros del Consejo de Administración / Administradores), la delimitación no puede realizarse en atención a la actividad desarrollada, sino que debe atender a la naturaleza del vínculo que les une a la sociedad, primando la relación orgánica, de carácter mercantil, que une a los Administradores y miembros de los Consejos de Administración con la sociedad”.*

Y en similar sentido la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 (R.G. 5548/2018) afirma que *“La teoría del vínculo supone que las actividades de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, quedan subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad”; “Con lo que si una sociedad, cuyos estatutos recogieran que sus administradores eran cargos gratuitos, le pagaba a unos directivos con funciones de dirección o gerencia, que fueran además administradores o consejeros, como la relación que predominaba y absorbía a la otra era la mercantil, esa sociedad habría pagado a esos directivos contraviniendo lo dispuesto en la específica normativa mercantil atinente a la materia, y ello naturalmente salvo que entrara en juego esa excepción antes largamente expuesta.”*

Se señala por parte de LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES que si el administrador ha formalizado un contrato, ya sea mercantil o laboral especial, retribuido de alta dirección con la entidad para el desempeño de funciones ejecutivas, aunque se trate de funciones propias del cargo de administrador, esas retribuciones son gasto fiscalmente deducible aunque, por la doctrina del vínculo se considera el vínculo con la entidad de carácter exclusivamente mercantil, y por tanto, subsumidas las actividades de alta dirección dentro del cargo de administrador.⁴⁷

3.- LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS.

Llegados a este punto del trabajo y, habiendo analizado todo el régimen fiscal de las retribuciones a los administradores, debemos de hacer mención al régimen de las operaciones vinculadas, al cual, en todo caso, se encontrará sometido la remuneración percibida por un administrador por el ejercicio de otras funciones no ejecutivas.

En la ya citada resolución de la DGRN de 6 de junio de 2016, se hace mención a la *“acreditación de la realidad de los servicios prestados; devengo e inscripción contable; y sometido al régimen de operaciones vinculadas.”*

El régimen de las operaciones vinculadas se encuentra regulado en el artículo 18 LIS, de conformidad con el cual: *“1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”*. Su aplicación al supuesto de las remuneraciones percibidas por los administradores de una sociedad implica una correcta valoración de las retribuciones satisfechas por la sociedad a precio de mercado.

La razón de este régimen reside en un objetivo antifraude, en la medida en que tiene como finalidad impedir que las personas entre las cuales se tejen tales relaciones económicas fijen en las operaciones que desarrollen entre sí valores distintos de los que

⁴⁷ Memento Práctico Francis Lefebvre: *Impuesto sobre Sociedades*. Francis Lefebvre, 2020, núm. referencia 616.

resultarían de realizarse las mismas operaciones entre terceros independientes en un marco de libre competencia.⁴⁸

Para la aplicación de este régimen se requiere el cumplimiento de los dos siguientes requisitos: en primer lugar, un requisito subjetivo, que nos encontremos efectivamente ante operaciones realizadas entre partes que se encuentren vinculadas. Y, en segundo lugar, un requisito objetivo, que la valoración que se haya realizado por esas partes vinculadas de la respectiva operación no coincida con el valor normal de mercado.

La vinculación entre personas o entidades viene determinada en el artículo 18.2 LIS, cuyos apartados b) y e) determinan que se considerarán personas o entidades vinculadas *“una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones; y una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo”*.

De la lectura del precepto podemos afirmar que las remuneraciones satisfechas a un administrador en su condición de tal, o por el ejercicio de funciones ejecutivas, no estaría en principio sometido al régimen de operaciones vinculadas. Así ha sido resuelto por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en su sentencia de 30 de julio de 2020, en la que se determina que *“La retribución de los administradores a efectos fiscales es la que fijan los estatutos sociales”*; concluyendo con que *“la remuneración de los administradores no cumple con la definición de operación vinculada y en consecuencia, el régimen previsto en el TRLIS no es de aplicación”*.⁴⁹

Se indica con acierto por LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, que la retribución del administrador se excluye de las reglas de operaciones vinculadas.⁵⁰

Sin embargo, estaría sometido respecto al resto de las retribuciones que pueda percibir por otros conceptos. Por ejemplo, el gasto correspondiente a los servicios

⁴⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Marcial Pons, 2016, pág. 115.

⁴⁹ STSJ de Valencia, núm. 1389/2020, de 30 de julio.

⁵⁰ Memento Práctico Francis Lefebvre: *Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit., núm. referencia 616.

prestados por el socio trabajador, por el desempeño de tareas ordinarias distintas a las inherentes al cargo de administrador, tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible, si bien debe valorarse por el valor de mercado al ser una operación vinculada.⁵¹

4.- BREVE REFERENCIA A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.

Hasta ahora he analizado la fiscalidad interna. No obstante, debido a la imparable globalización de la economía no podemos obviar las cuestiones internacionales que pueden afectar a la remuneración de los administradores.

Por ello, resulta necesario hacer referencia al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante MC OCDE), de fecha 21 de noviembre de 2017.⁵²

En su artículo 16 se dispone lo siguiente: *“Los honorarios como consejero y otras retribuciones análogas que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado”*.

De acuerdo con los propios comentarios del MC OCDE, el citado artículo se refiere tanto a personas físicas como a personas jurídicas que ostenten el cargo de administrador en un consejo de administración, considerando que los servicios prestados se realizan en el Estado de residencia de la sociedad en cuestión.

Así mismo, los honorarios se refieren a las actividades y a las funciones desarrolladas en el ejercicio del cargo. Por tanto, no resulta aplicable a las retribuciones

⁵¹ Memento Práctico Francis Lefebvre: *Impuesto sobre Sociedades*. ob. cit., núm. referencia 617.

⁵² https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1

que deriven de estas otras funciones, las cuales estarán sujetas a las disposiciones del artículo 15 o a las del artículo 7.

Cabe destacar que los diferentes Estados contratantes suelen suscribir en sus convenios bilaterales una disposición equivalente a la del artículo 16. Así se ha hecho por parte de España, entre otros, en los siguientes convenios:

- Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015, cuyo artículo 15 es idéntico al artículo 16 del Convenio de la OCDE.
- Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, cuyo artículo 18, de nuevo, determina la misma consecuencia que el de la OCDE.
- Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y Patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal y protocolo anexo, hecho en Madrid el 3 de junio de 1986. Su artículo 16 es equivalente al del resto de los Convenios y al de la OCDE.

Con carácter general, podemos afirmar que todos los convenios siguen las mismas directrices, si bien hemos de determinar la consecuencia de estos artículos. En opinión de MORENO GONZALEZ este precepto atribuye al Estado de la fuente (país donde reside la sociedad pagadora de los honorarios de los consejeros) la potestad de gravar ilimitadamente las rentas que reciben los miembros de consejos de administración, constituyendo una excepción al principio general propuesto por el MC OCDE de priorizar la atribución de la potestad tributaria al Estado de residencia del perceptor de la renta. La razón por la que el MC ODCE se aparta del criterio general

reside en la dificultad que existe para determinar el lugar donde se han prestado estos servicios como miembro del consejo de administración.⁵³

Como puede apreciarse, el artículo no reserva la potestad tributaria ni al Estado de residencia ni al Estado de la fuente, ambos ostentan la potestad compartida de imposición sobre dichas rentas. Por ello, podemos encontrarnos ante situaciones que generen una doble imposición, en cuyo caso, tendríamos que acudir a las normas del Convenio de Doble Imposición aplicable que eliminen esa doble imposición.

Respecto a la tributación de estas retribuciones de conformidad con nuestra normativa interna, debemos de acudir a la normativa del IRNR, cuyo artículo 13.1.e)⁵⁴ utiliza como punto de conexión la residencia en territorio español de la entidad para la que el sujeto no residente preste tales servicios.⁵⁵

⁵³ MORENO GONZÁLEZ, S., *Introducción a la fiscalidad internacional*. Altelier, 2020, pág. 158.

⁵⁴ Artículo 13.1.e) LIRNR: “*Se considerarán rentas obtenidas en territorio español las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español.*”

⁵⁵ MORENO GONZÁLEZ, S., *Introducción a la fiscalidad internacional*. Altelier, 2020, pág. 159.

IV.- CONCLUSIONES.

El enfoque que pretendo dar a este epígrafe no es el de la recopilación de todos los puntos importantes del trabajo a modo de resumen, sino que mi intención es formular una crítica, es manifestar mi parecer respecto de la forma en que se ha resuelto la polémica de la deducibilidad de las remuneraciones de los administradores en el impuesto sobre sociedades, adelantando que no comparto en absoluto la solución a la que se ha llegado por parte del TS y del TEAC.

Para ello, debemos de comenzar por la Parte General del Derecho Tributario, ya que, a lo largo del presente trabajo, he podido comprobar su vital importancia, no solo en lo que al Derecho Tributario se refiere, sino al resto de ramas jurídicas.

La Ley General Tributaria, en su artículo 13, establece que *“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”*.

La propia LGT dispone que las obligaciones tributarias se exigirán prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez, por lo que, el hecho de que una remuneración no cumpla con los requisitos legales establecidos por la normativa mercantil le debería resultar totalmente indiferente. El criterio imperante en materia de deducibilidad de las retribuciones de los administradores otorga a la norma tributaria un papel que no le corresponde en absoluto, el papel de garante de la legalidad, de salvaguarda del ordenamiento jurídico, pero no solo del Derecho tributario, sino del resto de las ramas del ordenamiento jurídico. Todo ello, sin tener en cuenta que “la naturaleza civil, mercantil, administrativa, etc., del hecho imponible al que nos referimos no tiene relevancia tributaria. Una adquisición por compraventa o permuta, la aceptación de una

herencia, la percepción de un interés o un dividendo, el cobro de un salario o de una renta de capital son hechos muy distintos en la tipología jurídica, no en la tributaria”.⁵⁶

Atendiendo al supuesto en concreto, la norma tributaria pretende preservar el cumplimiento de la legalidad mercantil⁵⁷, lo cual termina condicionando la retribución de los administradores al criterio tributario y no al mercantil, que es el que correspondería en todo caso. Es decir, si una sociedad adopta un acuerdo social por el que decide abonar unas remuneraciones a los administradores, a pesar de que vulnera manifiestamente los estatutos de la sociedad, serán los propios socios o accionistas los que deberán de impugnar tal acuerdo social a través del procedimiento de los artículos 204⁵⁸ y ss. de la LSC.

No resulta lógico que una sociedad en la que sus administradores han desarrollado una serie de actividades y servicios para la sociedad, que los mismos han generado una serie de beneficios y que, por tanto, han resultado necesarios para la generación de beneficios, no puedan ser deducibles fiscalmente por no constar en los estatutos. Tales trabajos se han desarrollado y han resultado necesarios para la generación de los correspondientes ingresos, por lo que deberían ser deducibles, habiendo de permitirse al menos probar a la sociedad, en ejercicio del artículo 105.1 LGT⁵⁹, que verdaderamente ha existido tal trabajo y que está correlacionado con la producción de ingresos, que es el criterio general para admitir la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, como ya he desarrollado a lo largo del presente trabajo, el debate se centra exclusivamente en una cuestión de legalidad y no de necesidad o de

⁵⁶ CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J. *Curso de derecho financiero. Derecho tributario, parte general y parte especial. Derecho presupuestario*. Editorial Civitas, 2018, pág. 128.

⁵⁷ Artículo 217 LSC.

⁵⁸ Artículo 204.1 LSC: “*Son impugnables los acuerdos sociales que sean contrarios a la Ley, se opongan a los estatutos o al reglamento de la junta de la sociedad o lesionen el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros*.”

⁵⁹ Artículo 105.1 LGT: “*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”.

correlación con la generación del ingreso. Así ha sido refrendado reiteradamente por el TS, que en sentencia de 2 de enero de 2014, determina que la *“La cuestión no se centra en la necesidad del gasto como a veces se pretende, sino en su legalidad, que ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los administradores en los respectivos textos que las regulan, y que, resulta insólita cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil”*.⁶⁰

Hasta la reforma de la LIS por la Ley 21/2014, la razón que fundamentaba su deducibilidad era que tales remuneraciones tenían la consideración de liberalidades, cuestión que fue resuelta por el artículo 15.e) LIS, conforme al cual no se considerarán donativos y liberalidades *“las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”*.

El debate se centra en la consideración de la remuneración a los administradores sin previsión estatutaria como un gasto contrario al ordenamiento jurídico, subsumiéndolo en el artículo 15.f) LIS⁶¹.

La DGT se ha pronunciado en diferentes ocasiones (contestaciones V4080-15, V3145-16 y V1788-17) sobre la consideración de un acto contrario al ordenamiento jurídico en relación con el artículo 15.e) LIS, afirmando que *“los gastos de actuaciones de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico son aquellos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. Esto es, la realización del propio gasto, el gasto ilícito y que, como tal, conlleva una pena, es el gasto que no resulta fiscalmente deducible. Dicha ilicitud, sin embargo, no puede atribuirse a la existencia de meros defectos formales, cuya subsanación resulte posible sin consecuencias gravosas”*.

⁶⁰ STS núm. 142/2014, de 2 de enero (rec. 4269/2012).

⁶¹ Artículo 15.f) LIS: *“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”*.

Según LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, los actos contrarios al ordenamiento jurídico son los que proceden del incumplimiento de una norma por prohibición o por contravención, con independencia de la sanción, penal o administrativa, que conlleve la realización de estos actos. Añade que la escasa doctrina administrativa indica que estos gastos son los que se derivan de actos expresamente tipificados como prohibidos por el ordenamiento jurídico. Así mismo, plantea la duda de si la no deducción de un gasto contrario al ordenamiento jurídico requiere un pronunciamiento en el ámbito judicial o administrativo que declare la ilicitud de la actuación con la consiguiente sanción penal o administrativa.⁶² En opinión de DURÁN-SINDREU BUXADÉ, la AEAT o los órganos económico-administrativos no tienen competencia para ello.⁶³

Cabe destacar que la ilicitud consiste en algo que no está permitido por la Ley, por ello, en este punto, debo hacer referencia a una cita de MARTÍN REBOLLO, en la que afirma que *“La Administración no puede hacer nada que la Ley no le habilite a hacer, mientras que, por el contrario, los ciudadanos pueden hacer todo lo que la Ley no les prohíba”*⁶⁴.

La ilicitud, por tanto, conlleva una prohibición, una tipificación, para que tal conducta pueda ser castigada a través de un procedimiento sancionador en la vía administrativa o, a través de un procedimiento penal, resultando en ambos casos aplicable el principio de legalidad que exige su previsión legal. Dado que de ningún modo la retribución de un administrador sin previsión estatutaria esté prevista como un hecho ilícito, sancionable o punible, no nos encontramos -en nuestra opinión- ante un acto o gasto ilícitos.

⁶² Memento Práctico Francis Lefebvre: *Impuesto sobre Sociedades*, Francis Lefebvre, 2020, núm. referencia 772.

⁶³ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., accesible en <https://www.politica-fiscal.es/antonio-duran-sindreu/una-vez-mas-los-dichosos-administradores-sentencia-mahou>

⁶⁴ MARTÍN REBOLLO, L., *Leyes Administrativas. Manual y normas básicas*. Editorial Aranzadi, S.A., 2016, pág. 278.

Según MARÍN BENÍTEZ, en el tratamiento fiscal de la remuneración al administrador tras las leyes 27/2014 y 31/2014⁶⁵, llama la atención sobre el hecho de que el anteproyecto de LIS se refería, en esa letra f), a los gastos ilícitos como no deducibles, mientras que la redacción final de la LIS atribuye esa consideración a los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Parecería, por tanto, que los gastos cuya deducibilidad quiere atajar la nueva letra f) son aquellos en los que el servicio prestado en contraprestación del gasto es en sí mismo ilícito.

A modo de ejemplo, un gasto contrario al ordenamiento jurídico podría ser el pago de sobornos al ser un acto tipificado como delito en el Código Penal, por lo que en el ámbito fiscal el gasto asociado a ese pago no es fiscalmente deducible.⁶⁶ Así mismo, los pagos que incumplan las limitaciones a los pagos en efectivo.⁶⁷ En consecuencia, la ilicitud de un gasto exigiría una tipificación y una sanción en la vía administrativa o penal, lo cual, no es el caso en una retribución de administradores no contemplada en los estatutos sociales.⁶⁸

Para finalizar con mis conclusiones, considero que la retribución abonada a un administrador, aun cuando en los estatutos se prevé que el cargo será gratuito, vulneraría exclusivamente los estatutos de la sociedad y la Ley, pero, de ningún modo puede afirmarse que dicha actuación sea contraria al ordenamiento jurídico en el sentido que entendemos a tal expresión debe darse en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁵ MARÍN BENITEZ, G., *El tratamiento fiscal de la remuneración al administrador tras las leyes 27/2014 y 31/2014*, accesible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4622/documento/f07.pdf?id=5774>

⁶⁶ Memento Práctico Francis Lefebvre: *Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., núm. referencia 772.

⁶⁷ Memento Práctico Francis Lefebvre: *Fiscal*, Francis Lefebvre, 2020, núm. referencia 3885.

⁶⁸ Nota de la AEDAF sobre las “*Líneas argumentales para rebatir la no deducibilidad del gasto de retribuciones pagadas a consejeros delegados no cubiertas por la cláusula estatutaria*”, 2020.

V.- BIBLIOGRAFÍA.

ÁLVAREZ RUBIO, J., *Derecho de Sociedades*. Serie Materiales Didácticos Bolonia, Derecho Mercantil., Dykson, 2013.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Marcial Pons, 2016.

ADAME MARTÍNEZ, F.; ROMERO PLAZA, C. J.: nota informativa de la Asociación Española de Asesores Fiscales «Retribución de administradores. Aspectos Mercantiles y Fiscales», accesible en https://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf_2016_01_T_retribucion-de-administradores.pdf

CALVO ORTEGA, R., CALVO VÉRGEZ, J. *Curso de derecho financiero. Derecho tributario, parte general y parte especial. Derecho presupuestario*. Editorial Civitas, 2018.

CERVERA OLIVER, M.; GONZÁLEZ GARCÍA, A.; ROMANO APARICIO, J.; *Contabilidad Financiera*, Centro de Estudios Financieros, 2017.

Clifford Chance, «La reforma de la Ley de Sociedades de Capital y el nuevo marco legal del gobierno corporativo», accesible en <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2014/12/la-reforma-de-la-ley-de-sociedades-de-capital-y-el-nuevo-marco-legal-del-gobierno-corporativo.pdf>

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., «Historias para no dormir, una vez más, los dichosos administradores (23 años de conflicto)», accesible en <https://www.politicafiscal.es/antonio-duran-sindreu/una-vez-mas-los-dichosos-administradores-sentencia-mahou>

MARÍN BENÍTEZ, G., *El tratamiento fiscal de la remuneración al administrador tras las leyes 27/2014 y 31/2014*, accesible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4622/documento/f07.pdf?id=5774>

MARTÍN REBOLLO, L., *Leyes Administrativas. Manual y normas básicas*. Editorial Aranzadi, S.A., 2016.

Memento Práctico Francis Lefebvre: *Fiscal*. Francis Lefebvre, 2020.

Memento Práctico Francis Lefebvre: *Impuesto sobre Sociedades*. Francis Lefebvre, 2020.

MORENO GONZÁLEZ, S., NOCETE CORREA, F. J., *Introducción a la fiscalidad internacional*. Atelier, 2020.

Nota de la AEDAF sobre las “*Líneas argumentales para rebatir la no deducibilidad del gasto de retribuciones pagadas a consejeros delegados no cubiertas por la cláusula estatutaria*”, diciembre de 2020.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectiva interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

VI.- DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA.

A.- Consultas de la Dirección General de Tributos.

1. DGT V0879-15.
2. DGT V0892-15.
3. DGT V1148-15.
4. DGT V1613-15.
5. DGT V4080-15.
6. DGT V3676-16.
7. DGT V1965-16.
8. DGT V3145-16.
9. DGT V1788-17.

B.- Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central.

1. Resolución del TEAC núm. 3759/2013, del 6 de noviembre de 2014.
2. Resolución del TEAC, Rec. núm. 2547/2013, de 28 de octubre de 2015.
3. Resolución del TEAC, R.G. 5548/2018, de 8 de octubre de 2019.
4. Resolución del TEAC núm. 3156/2019, de 17 de julio de 2020.

C.- Doctrina de la Dirección General del Registro y del Notariado.

1. Resolución DGRN de 20 de febrero de 1991.
2. Resolución DGRN de 26 de julio de 1991.
3. DGRN, de 12 de noviembre de 2003.
4. Resolución DGRN núm. 8091/2014, de 17 de junio.
5. Resolución DGRN núm. 10470/2015, de 30 de julio.
6. Resolución DGRN, de 6 de mayo de 2016.
7. Resolución DGRN, de 6 de junio de 2016.

D.- Sentencias del Tribunal Supremo.

1. STS, Sala 4ª, de 22 de diciembre de 1994.
2. Las STS, Sala 4ª, de 27 de enero de 1992¹⁶; de 16 de junio de 1998; de 20 de noviembre de 2002. AQUÍ HAY VARIAS, TIENES QUE DESGLOSARLAS
3. STS, de 21 de abril de 2005 y de 12 de enero de 2007.
4. STS, de 13 de noviembre de 2008.
5. STS, Sala 3ª, núm. 7057/2008, de 13 de noviembre. (Sentencia Mahou, S.A.)
6. STS, Sala 1ª, núm. 25/2012, de 10 de febrero.
7. STS, Sala 3ª, núm. 142/2014, de 2 de enero.
8. STS, Sala 1ª, núm. 98/2018, de 26 de febrero.
9. STS, Sala 1ª, núm. 646/2018, de 20 de noviembre.